



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Johanna Lanser und die weiteren Mitglieder Mag. Friedrich Holzer, Dr. Reinhold Lexer und Mag. Klaus Schönach im Beisein der Schriftführerin Waltraud Vogelsberger über die Berufung der Berufungswerberin, vertreten durch die Steuerberaterin, vom 7. Oktober 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes, vertreten durch Finanzanwältin, vom 12. Jänner 2011 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2009 nach der am 20. April 2012 in 6020 Innsbruck, Innrain 32, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

1.) Die Berufungswerberin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die ihren Gewinn in einem abweichenden Wirtschaftsjahr (1. November bis 31. Oktober) ermittelt. Der Unternehmensgegenstand der Abgabepflichtigen ist laut Erklärung über die „Errichtung einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung“ vom 23. August 2007 „der Betrieb von Hotels und sonstigen gastronomischen Betrieben oder touristischen Einrichtungen aller Art“ (Pkt. 2a der Erklärung), „die Beteiligung und Übernahme der Geschäftsführung bei anderen Unternehmen und Gesellschaften mit gleichem oder ähnlichem Unternehmensgegenstand sowie der Erwerb und die Pachtung von solchen Unternehmen“ (Pkt. 2b) und „der Betrieb aller zur Förderung des Unternehmensgegenstandes notwendigen und nützlichen Geschäfte und Geschäftszweige“ (Pkt. 2c). Die „ausgeübte Geschäftstätigkeit“ der Berufungswerberin wird in dem anlässlich der Be-

triebseröffnung beim Finanzamt am 29. August 2007 eingelangten Fragebogen als „Beteiligungsverwaltung“ bezeichnet. Die Tätigkeit der Berufungswerberin beschränkte sich im Wirtschaftsjahr 2008/2009 ausschließlich auf das Halten einer Beteiligung an der Gesellschaft_A, welche das Unternehmen_B betreibt (siehe Jahresabschluss zum 31. Oktober 2009). (Alleiniger) Gesellschafter und Geschäftsführer der Abgabepflichtigen ist Name_Geschäftsführer.

2.) Die Berufungswerberin erwarb mit Kaufvertrag vom 14. bzw. 27. Mai 2009 eine (unmöblierte) Eigentumswohnung (Kaufpreis 351.117,60 € ohne Nebenkosten) in Ort_A, bestehend aus den Wohnräumen im Ober- und Dachgeschoß im Ausmaß von 86,19 m², einem Kellerabteil im Ausmaß von 10,98 m², einer Dachterrasse im Ausmaß von 71,85 m² sowie zwei Tiefgaragenabstellplätzen. In der Umsatzsteuervoranmeldung für Juni 2009 begehrte die Abgabepflichtige einen Vorsteuerabzug in der Höhe von 60.352,80 € aus dem Ankauf der Wohnung.

3.) Anlässlich einer zur ABp.Nr. vorgenommenen USO-Prüfung teilte die steuerliche Vertreterin der Abgabepflichtigen dem Betriebsprüfer mündlich bzw. im Schreiben vom 19. August 2009 mit, die Wohnung werde ab Oktober 2009 an den Gesellschafter-Geschäftsführer Name_Geschäftsführer vermietet. Dem fremdüblichen Mietverhältnis liege ein mündlicher Mietvertrag zugrunde (indexgesicherte Monatsmiete in Höhe von netto 1.000,00 € zuzüglich gesetzliche Umsatzsteuer und monatliche Akonto-Betriebskosten in Höhe von brutto 234,27 € laut Betriebskosten-Vorschreibung der Hausverwaltung). Die Einrichtung werde vom Mieter zur Gänze privat gezahlt. Die Wohnung sei als Vermögens- und Wertanlage für die Gesellschaft, nicht jedoch für den Gesellschafter angeschafft worden. Der Ankauf weiterer Objekte sei in der Zukunft möglich. Name_Geschäftsführer habe keinen Einfluss auf die Planung gehabt, da beim Ankauf der Wohnung der Rohbau, Zwischenwände und Rohinstallationen bereits fertig gestellt gewesen wären (sohin auch keine auf die Wohnzwecke des Gesellschafters abgestimmten Veränderungen). Es handle sich um ein normales, als nicht besonders repräsentative Wohnung (Größe, Art und Lage fremdüblich) am freien Markt von der Unternehmen_A angebotenes Wohnobjekt (Wohngebäude mit sieben Wohnungen). Eine gleichartige Wohnung würde auch für einen fremden Geschäftsführer angeschafft werden. Zwischen der Kommanditgesellschaft und der Berufungswerberin würden keine Geschäftsführungsbeziehungen bestehen.

Der Betriebsprüfer tätigte im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 2. Oktober 2009, ABp.Nr., nachfolgende Feststellung:

„Tz. 1 Vorsteuer Wohnung Ort_A:

Für die Anschaffung einer Wohnung in Ort_A, die an den Alleingesellschafter und Geschäftsführer vermietet wird, wurden Vorsteuerbeträge in Höhe von € 60.352,80 beantragt.

Einerseits ist dies nicht Gegenstand des Unternehmens, andererseits ist dies auch nur die einzige Tätigkeit“ der „GmbH.

Nach Ansicht des Finanzamtes kann es sich um kein Betriebsvermögen handeln, da rechtliche Gestaltungen, die darauf abzielen, Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen oder für den Unterhalt seiner Familienangehörigen in das äußere Erscheinungsbild einer wirtschaftlichen Tätigkeit zu kleiden, steuerlich unbeachtlich sind.“

Das Finanzamt folgte der Feststellung des Betriebsprüfers und erließ einen Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für den Monat Juni 2009 (mit Ausfertigungsdatum 25. September 2009), in welcher der Berufungswerberin der begehrte Vorsteuerabzug versagt wurde. Begründend führte die Abgabenbehörde aus, bei der Vermietung der Wohnung handle es sich um keine in der üblichen gewerblichen oder beruflichen Betätigung der Berufungswerberin liegende Tätigkeit (alleinige Tätigkeit sei das Halten einer Beteiligung an der Gesellschaft_A in Ort_B). Entgegen den Ausführungen der Abgabepflichtigen handle es sich bei der gegenständlichen Wohnung um eine repräsentative Wohnung (Dachterrasse im Ausmaß von 71,85 m²). Der Abschluss eines mündlichen Mietvertrages, wobei mündlich offensichtlich nur die Höhe der Miete und die Betriebskosten vereinbart worden wären, sei nicht fremdüblich. Vereinbarungen über Vertragsdauer, Instandhaltung, Erhaltung, Veränderung, Untervermietung, Weitergabe, Vorzeitige Auflösung des Vertrages usw. seien offensichtlich nicht getroffen worden. Mit der fraglichen Anschaffung und Vermietung einer Wohnung würde im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt werden, wobei dieser Steuervorteil im sofortigen Vorsteuerabzug für die Anschaffung der Wohnung bestünde, der dem Gesellschafter bei eigener Anschaffung nicht zugekommen wäre. Der Vorteil werde nicht durch die Umsatzsteuerpflicht der vom Gesellschafter zu leistenden Mietzahlungen aufgehoben (siehe händische Bescheidebegründung vom 25. September 2009).

4.) In der hiergegen fristgerecht erhobenen Berufung vom 7. Oktober 2009 führte die Abgabepflichtige unter Verweis auf Pröll, Außerbetriebliches Vermögen der Kapitalgesellschaft, ÖStZ 2009, 583, aus, im gegenständlichen Fall könne nicht von einem besonders repräsentativen Charakter der Wohnung ausgegangen werden, da diese vom Errichter, der Bauträgerin, am freien Markt zum Kauf angeboten und nicht auf den individuellen Geschmack des Name_Geschäftsführer angepasst worden wäre. Das Ausmaß der Terrasse sei laut Errichtergesellschaft Ergebnis baurechtlicher Vorschriften. Am Tiroler Immobilienmarkt würden zahlreiche Wohnungen in ähnlicher Lage, Größe, Ausstattung und Preisklasse angeboten werden. Der Vertrieb über die Unternehmen_A lasse erkennen, dass es sich um ein für einen breiten Kreis von Wohnungsinteressenten zur Verfügung stehendes Objekt handeln würde, wodurch jedenfalls von einer fremdüblichen Vermietungsmöglichkeit auszugehen sei. Die Immobilie sei als zinsabwerfende Kapitalanlage erworben worden, werde derzeit gewinnbringend vermietet

und werde eine Vermietung zu einem im Verhältnis zu den Anschaffungskosten stehenden Mietzins auch in Zukunft möglich sein. Die Anschaffung sei daher dem unternehmerischen Bereich der Berufungswerberin zuzurechnen. Ein Abschluss von mündlichen Mietverträgen sei insbesondere unter Beachtung der gebührenrechtlichen Aspekte nicht fremdunüblich. Die Berechnung des gegenständlichen Mietzinses laut Anhang basiere auf Pröll, der sich in obigem Artikel für eine anschaffungskostenbezogene Ermittlung des angemessenen Mietzinses ausspreche. Dieser solle sich aus einem Reinertrag der baulichen Anlagen (durch Restnutzungsdauer des Gebäudes bestimmt), einer Bodenwertverzinsung sowie Bewirtschaftungskosten zusammensetzen. Der so ermittelte Betrag könne mit einer Nettokaltmiete (exkl. Betriebskosten und Umsatzsteuer) gleichgesetzt werden. Im vorliegenden Fall ergebe dies eine Nettokaltmiete von 977,39 € monatlich; laut mündlichem Mietvertrag betrage der Mietzins 1.000,00 € exkl. Umsatzsteuer zuzüglich Betriebskosten. Diese Beträge seien bis dato stets in voller Höhe bezahlt worden. Es liege kein Missbrauch von zivilrechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten mit dem Ziel, steuerliche Vorteile zu erzielen, vor.

5.) Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 30. November 2009 begründete das Finanzamt ua. damit, die Gesellschaft betreibe – abgesehen von der gegenständlichen Vermietung - keine weitere oder ähnliche unternehmerische Tätigkeit. Das Vermieten von Wohnungen sei nicht Gegenstand des Unternehmens. Der Gesellschafter nutze die Wohnung ausschließlich zu privaten Zwecken, sodass es sich bei sämtlichen Aufwendungen um Kosten des Haushalts und der Lebensführung des Gesellschafters handle. Diese Ausgaben würden durch die Zwischenschaltung der Gesellschaft und des Mietvertrages nicht ihre Eigenschaft als Kosten der privaten Lebensführung verlieren. Es sei eine rechtliche Gestaltung gewählt worden, die darauf abziele, Aufwendungen für den Haushalt des alleinigen Gesellschafters und Geschäftsführers einer reinen Beteiligungs-GmbH und seiner Familienangehörigen in das äußere Erscheinungsbild einer wirtschaftlichen Tätigkeit zu kleiden. Derartige Gestaltungen seien steuerlich unbeachtlich. Dies gelte selbst dann, wenn die Vereinbarung einem Fremdvergleich standhalten würde sowie unabhängig vom Vorliegen außersteuerlicher Gründe für die gewählte Gestaltung. Ein Vorsteuerabzug für die Anschaffung und den Betrieb der gegenständlichen Wohnung stehe daher nicht zu.

Die Berufungswerberin begehrte mit Schreiben vom 9. Dezember 2009 fristgerecht unter Verweis auf Beiser, Fremdübliche Vermietung oder verdeckte Ausschüttung/Zuwendung?, SWK, die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und beantragte die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung sowie eine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

6.) Die Abgabepflichtige machte in der zwischenzeitlich elektronisch eingereichten Umsatzsteuer(jahres)erklärung für das Jahr 2009 (vom 14. September 2009) wiederum den streitgegenständlichen Vorsteuerabzug geltend, welcher vom Finanzamt im Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2009 (mit Ausfertigungsdatum 12. Jänner 2011) neuerlich verwehrt wurde.

Begründend führte die Abgabenbehörde ua. aus, bei der konkreten Wohnung handle es sich um eine repräsentative Wohnung (Dachterrasse im Ausmaß von 71,85 m²). Der Abschluss eines mündlichen Mietvertrages, wobei mündlich offensichtlich nur die Höhe der Miete und der Betriebskosten vereinbart worden wäre, sei nicht fremdüblich. Die Anschaffung und die Vermietung der Wohnung würden im Wesentlichen nur einen Steuervorteil bezwecken.

Die Berufungswerberin erhob unter Verweis auf ihre bisherigen Schriftsätze mit Schreiben vom 31. Jänner 2011 fristgerecht Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2009. Die Berufung wurde vom Finanzamt der Abgabenbehörde zweiter Instanz ohne Erlassung einer (neuerlichen) Berufungsvorentscheidung direkt vorgelegt.

7.) Über Vorhalt des Referenten im Schreiben vom 5. Mai 2011 führte die Berufungswerberin in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 7. Juli 2011 ergänzend aus, Ziel sei die Anschaffung einer Immobilie als Wertanlage und somit die Erzielung von Wertzuwächsen gewesen. Die Eignung der Immobilie als Dienstwohnung des Name_Geschäftsführer sei demnach unerheblich und nicht beabsichtigt. Naheliegend sei die Auswahl eines solchen Kaufobjektes gewesen, für welches bereits ein verlässlicher Mieter gefunden gewesen wäre; die Suche nach weiteren Mietern sei nicht erforderlich gewesen. Die Immobilie sei – wie auch die zweite, spiegelverkehrt gleiche Wohnung im selben Objekt - als marktübliche Standardwohnung vom Bauträger am freien Markt angeboten worden und in keinsten Weise an konkrete Wünsche oder Bedürfnisse des Gesellschafter-Geschäftsführers angepasst worden. Die Wohnung sei nicht zum vereinbarten Übergabetermin 31. Mai 2009, sondern tatsächlich erst im Laufe des Monats Juni 2009 fertiggestellt und an die Käuferin übergeben worden. Die Bezugsfertigkeit der Wohnung sei nach standardmäßiger Adaption mit Küche, Karniesen, Badezimmereinrichtung und ähnlichem erst im Herbst 2009 gegeben gewesen. Mangels Inbetriebnahme sei im Wirtschaftsjahr 2008/2009 (Stichtag 30. September 2009) auch noch keine Abschreibung der Immobilie vorgenommen worden. Der gesellschaftsvertraglich verankerte Unternehmensgegenstand sei seit Gründung unverändert. Eine Einschränkung auf das Halten der Kommanditbeteiligung an der Gesellschaft_A sei nicht vorgesehen und beabsichtigt. Der Immobilienerwerb ermögliche neben der Erzielung laufender Erträge insbesondere ein erhebliches Wertsteigerungspotential für den erforderlichen Vermögensaufbau für weitere Beteiligungserwerbe oder den Ausbau der Betriebe. Allfällige weitere Immobilienerwerbe seien angedacht, bislang befinde man sich jedoch noch im Stadium der Marktbeobachtungen. Die Zinsbelastung des für den Ankauf der Wohnung aufge-

nommenen Kredites bei der Bankinstitut_A vom 4. Juni 2009 über 290.000,00 € betrage laut Tilgungsplan über die Laufzeit rund 88.258,00 €, die Darlehensanschaffungskosten insgesamt 3.770,0 € (0,5 % Bearbeitungsgebühr und 0,8 % Kreditvertragsgebühr). Die monatliche Pauschalrate (Zinsen- und Tilgungsanteile) würde sich laut Darlehensvertrag auf 1.544,40 €, aufgrund leicht gestiegener Zinsen mittlerweile auf 1.589,80 € belaufen. Die Laufzeit des Darlehens umfasse 240 Monate. Die Ertragskraft der Vermietung ergebe sich aus der Prognoserechnung. Bereits in den anfänglichen, mit hohen Zinszahlungen belasteten Zeiträumen resultiere aus der Vermietung der Immobilie ein jährlicher Gewinn, bis zur gänzlichen Rückzahlung des Finanzierungsdarlehens (20 Jahre) – trotz Kalkulation mit einem Leerstandsrisiko von 2 % (Leerstände sind jedoch konkret nicht zu erwarten) – ein Gesamtgewinn von rund 127.000,00 €. Unter Berücksichtigung der Ertragsteuerbelastung könnten bereits ab dem Jahr der vollständigen Darlehenstilgung positive Cashflows erzielt werden, welche für weitere unternehmerische Investitionen zur Verfügung stehen würden. Die vollständige (cashflow-mäßige) Amortisation der Investition werde für das Wirtschaftsjahr 2035/2036 erwartet. Ein zu erwartender Veräußerungserlös sei sowohl in der Berechnung der Ertragskraft als auch in der Cashflow-Prognose noch unberücksichtigt. Über Vorhalt einer vom Referenten adaptierten Berechnung der Monatsnettokaltmiete in Höhe von 1.532,00 € (basierend auf abweichenden Gesamtanschaffungskosten brutto, Gebäudeanteil statt 80 % nunmehr 90 % und Liegenschaftszinssatz statt 3 % nunmehr 4 %) führte die Abgabepflichtige aus, die Höhe der angemessenen Miete werde praxisüblich durch Umkehrung des Ertragswertverfahrens von den Anschaffungskosten/Herstellungskosten der Immobilie (mit der Umsatzsteuer als durchlaufenden Posten) abgeleitet. Maßgebend könnten lediglich die tatsächlich vom Unternehmer zu tragenden Anschaffungskosten sein. Ausgangsgröße könne nur der Nettowert der Anschaffungskosten, nicht der Bruttokaufpreis sein, da es logischen Denkgesetzen widerspreche, auf Basis von Anschaffungskosten inkl. Umsatzsteuer einen Mieterlös exklusive Umsatzsteuer zu ermitteln. Die Berechnung der angemessenen Miete werde über Vorhalt des Referenten auf Grundlage der tatsächlich verrechneten Anschaffungskosten dahingehend geändert, als dass unter Verweis auf Ross-Brachmann²⁹ eine Verprobung mit Vergleichspreisen vorgenommen werde. Bei Ermittlung des Bodenwertes als unbebautes Grundstück ergebe sich bei einem Flächenanteil von 176,14 m² (bei einer Grundstücksfläche von insgesamt 1.265 m²) und einem Bodenwertanteil von 10 % (32.458,00 €) ein Quadratmeterpreis von 184,00 €. Laut WKO-Immobilienpreisspiegel 2010 habe der Quadratmeterpreis/m² Baugrund im Bezirk_A jedoch durchschnittlich 323,00 € betragen. Dies entspreche im konkreten Fall einem Bodenwertanteil des Kaufpreises von 17,5 %. Die Ermittlung des Liegenschaftszinssatzes sei ohne Vorliegen von Vergleichswerten und mangels Expertenfachwissen nicht möglich, weshalb unter Anlehnung an Martin Pröll in „UFS aktuell“, 2004, aufgrund der in ländlichen Gebieten geringeren Verzinsung

ein Zinssatz von 3,5 % vorgeschlagen werde; dies insbesondere auch deshalb, weil Mietwohnhäuser in Investorenkreisen mit sicheren, risikoarmen Kapitalanlagen mit relativ niedriger Verzinsung assoziiert werden würden. Auf Grundlage dieser Überlegungen berechne sich die Monatsnettokaltmiete mit 1.149,32 €.

Die Abgabepflichtige reichte am 12. März 2012 die Konten „Erlöse Mieten 10%“, „Verrechnungskonto Gesellschaft_A“, „Verrechnungskonto Gewerbebezeichnung“ und „Betriebskosten“ sowie die Jahresbetriebskostenabrechnungen der Hausverwaltung und die Kontoauszüge des Darlehenskontos bei der Bankinstitut_A, Kt.Nr., nach. Erläuternd führte die steuerliche Vertreterin weiters aus: „Betriebskosten werden über Hotelkonto bezahlt und das Verrechnungskonto Name_Geschäftsführer damit belastet. Miete wird direkt bezahlt € 1.500,--.“

8.) In der am 20. April 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung gab der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin ua. ergänzend an, Name_Geschäftsführer zahle für die Wohnung keinen unangemessen niedrigen Mietzins. Es handle sich um ein fremdübliches Mietverhältnis. Im Wirtschaftsleben sei es regelmäßig so, dass solche Geschäfte trotz § 18 Abs. 5 GmbH-Gesetz auch bei Insichgeschäften ohne Errichtung einer schriftlichen Urkunde abgeschlossen werden würden. Wesentlich erscheine, dass ein Vertragsverhältnis tatsächlich „gelebt“ werde. Der steuerliche Vertreter konnte über Vorhalt weder die sich aus den vorgelegten Kontoauszügen ergebende Höhe der Mietzinszahlungen des Name_Geschäftsführer von brutto 1.500,00 € (anstatt der ursprünglich vereinbarten Miete von brutto 1.100,00 €) noch den Beginn der Mietzahlungen mit Dezember 2009 (bei einem nach der Aktenlage im Oktober 2009 begonnenen Mietverhältnis) erklären. Die Wohnung dürfte nach Angaben des steuerlichen Vertreters Name_Geschäftsführer ab Juni 2009 zur Vornahme der von diesem selbst zu finanzierenden Einrichtung überlassen worden sein. Eine unentgeltliche Überlassung der Wohnung für den Zeitraum der Bezugsfertigstellung durch den Mieter sei eine nicht unübliche Vorgangsweise. Die Mietzinszahlungen seien von Name_Geschäftsführer direkt auf das auf die Berufungswerberin lautende Darlehenskonto bei der Bankinstitut_A, die Betriebskosten seien gesondert über das Verrechnungskonto der Gesellschaft_A (Entnahme) an die Hausverwaltung gezahlt worden. Nach der Buchhaltung hätten die Mietzinszahlungen des Name_Geschäftsführer in Höhe von 1.500,00 € auch die Betriebskosten umfasst, da die Gewinn- und Verlustrechnung der Berufungswerberin für das Wirtschaftsjahr 2009/2010 an Erlösen ausschließlich den auf dem Ertragskonto „Mieterlöse“ verbuchten Gesamtbetrag von 15.000,04 € ausweisen und diesem die Aufwandsposition an Betriebskosten von 3.806,07 € gegenüberstehen würde.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides, so gilt gemäß [§ 274 BAO](#) die Berufung als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet. Soweit der spätere Bescheid dem Berufungsbegehren Rechnung trägt, ist die Berufung als gegenstandslos zu erklären. Ein an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides tretender Bescheid ist ein Umsatzsteuerveranlagungsbescheid (§ 21 Abs. 4 UStG), der an Stelle von Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden (§ 21 Abs. 3 UStG) erlassen wird (ua. Ritz, BAO⁴, § 274 Tz. 2).

Im vorliegenden Fall trat der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2009 (mit Ausfertigungsdatum 12. Jänner 2011) an die Stelle des Bescheides über die Festsetzung von Umsatzsteuer für Juni 2009 (mit Ausfertigungsdatum 25. September 2009), so dass die Berufung vom 7. Oktober 2009 gegen den Umsatzsteuerbescheid 2009 gerichtet gilt. Die gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid 2009 erhobene Berufung vom 31. Jänner 2011 ist als ergänzender Schriftsatz zur (ursprünglichen) Berufung vom 7. Oktober 2009 zu qualifizieren (Ritz, BAO⁴, § 274 Tz. 12).

B) Im vorliegenden Fall ist strittig, ob der Berufungswerberin für den Ankauf einer Wohnung in Ort_A eine Berechtigung zum Vorsteuerabzug zukommt oder nicht.

B1.) Der Umsatzsteuer unterliegen nach [§ 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Gemäß [§ 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11 UStG) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Nach § 12 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG gelten Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen und wenn sie zu mindestens 10 % unternehmerischen Zwecken dienen. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 KStG sind.

B2.) Nach [§ 18 Abs. 5 GmbH-Gesetz](#) ist über Rechtsgeschäfte, die der einzige Gesellschafter sowohl im eigenen Namen als auch im Namen der Gesellschaft abschließt, unverzüglich eine Urkunde zu errichten. Dabei ist vorzusorgen, dass nachträgliche Änderungen des Inhaltes und Zweifel über den Zeitpunkt des Abschlusses ausgeschlossen sind. Eine Urkunde muss nach Abs. 6 nicht errichtet werden, wenn das Geschäft zum gewöhnlichen Geschäftsbetrieb gehört

und zu geschäftsüblichen Bedingungen abgeschlossen wird. Ein Verstoß gegen diese Vorschrift macht das Rechtsgeschäft schwebend unwirksam (Umfahrer, GmbH⁶, § 4 RN 234).

Im vorliegenden Fall steht außer Streit, dass es sich zum einen bei der Berufungswerberin um eine Einmanngesellschaft handelt (Name_Geschäftsführer ist alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der Abgabepflichtigen) und zum anderen der behauptete Mietvertrag zwischen der Gesellschaft und dem Privatmann Name_Geschäftsführer nicht schriftlich abgeschlossen wurde. Nachdem für die Abgabepflichtige die Begründung eines Mietverhältnisses keinen Gegenstand des gewöhnlichen Geschäftsbetriebes bildet, besteht für den Senat kein Zweifel daran, dass das dargelegte Insichgeschäft der Errichtung einer diesbezüglichen Urkunde bedürft hätte. Eine solche wurde jedoch nicht erstellt, weshalb der behaupteten mündlichen Vereinbarung keine zivilrechtliche Rechtswirksamkeit zukommt. Auch nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist zur Wirksamkeit des Selbstkontrahierens durch Organe von Kapitalgesellschaften ein nach außen in Erscheinung tretender Akt (Manifestationsakt) erforderlich, der für Dritte feststellbar ist (VwGH 10.7.1996, [94/15/0010](#); VwGH 15.12.1978, 425/76). Bereits daran mangelt es im Berufungsfall.

B3.) Ganz allgemein sind nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Vereinbarungen zwischen dem Gesellschafter (Geschäftsführer) und einer Gesellschaft mbH infolge der gesellschaftlichen Verflechtung und des sich daraus ergebenden Naheverhältnisses nach den für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelten Kriterien zu prüfen. Wegen des in der Regel fehlenden Interessensgegensatzes finden Vereinbarungen zwischen diesen Personen – selbst wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechtes entsprechen (VwGH 23.9.1997, [93/14/0095](#); VwGH 26.1.1999, [98/14/0095](#); VwGH 31.3.2011, [2008/15/0115](#)) – im Steuerrecht nur Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den selben Bedingungen abgeschlossen worden wären (VwGH 31.3.2005, [2003/15/0100](#); VwGH 24.2.2011, [2008/15/0185](#)). Die Fremdüblichkeit ist aus der Sicht beider Vertragsteile zu beurteilen (VwGH 10.7.1996, [94/15/0039](#)).

Diese Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung insbesondere dort, wo Zweifel an der Ernsthaftigkeit oder am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen. Als Beweisregeln haben die genannten Kriterien auch Bedeutung für die umsatzsteuerliche Beurteilung von Leistungsbeziehungen zwischen dem Gesellschafter und seiner Gesellschaft. Fremdvergleichsgrundsätze sind auch nach dem EuGH bei der Prüfung, ob von einer wirtschaftlichen Tätigkeit auszugehen ist, zu berücksichtigen. Ein Vergleich zwischen den Umständen, unter denen der Betreffende den Gegenstand tatsächlich nutzt, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhn-

lich ausgeübt wird, kann eine Methode darstellen, mit der geprüft werden kann, ob die Gebrauchsüberlassung eines körperlichen Gegenstandes auf eine nachhaltige Einnahmenerzielung abzielt oder nicht (EuGH 26.9.1996, Rs. [C-230/94](#), Enkler).

B4 a.) Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen bedürfen für die steuerliche Anerkennung ua. eines klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhaltes sowie einer Fremdüblichkeit. Für die Anerkennung von Verträgen zwischen einer Gesellschaft und ihren beherrschenden Gesellschaftern ist eine Gestaltung der Vertragsbeziehungen wie untereinander Fremden erforderlich (VwGH 19.3.1986, [83/13/0109](#)). Die Übereinkunft hat zumindest die wesentlichen, auch unter Fremden üblicherweise vereinbarten Vertragsbestandteile zu fixieren dh. mit genügender Deutlichkeit festzulegen (zB Bestandsgegenstand, befristeter oder unbefristeter Mietvertrag, Mietzinshöhe, Wertsicherungsklauseln, Schicksal von Mieterinvestitionen, Tragung der Betriebskosten – VwGH 8.9.1992, [87/14/0186](#); VwGH 1.7.2003, [97/13/0215](#); Jakom/Lenneis, EStG, 2012, § 4 Rz. 345).

B4 b.) Die Berufungswerberin hat nach in ihren Vorbringen mit Name_Geschäftsführer lediglich einen mündlichen Mietvertrag abgeschlossen. Der dargelegte Mietvertrag beinhaltet nach der Aktenlage lediglich Vereinbarungen über die Zahlung einer indexgesicherten Monatsmiete sowie einer Betriebskostenübernahme laut Vorschreibung der Hausverwaltung; Regelungen betreffend die Vertragsdauer, Instandhaltung, Erhaltung, Veränderung, Untervermietung, Weitergabe, Vorzeitige Auflösung des Vertrages usw. wurden hingegen zwischen den Parteien ebenso wenig getroffen (siehe die von der Abgabepflichtigen unwidersprochenen Feststellungen des Finanzamtes in den händischen Begründungen zum Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für den Monat Juni 2009 vom 25. September 2009 sowie zum Umsatzsteuerbescheid 2009 vom 12. Jänner 2011 in Verbindung mit dem Schreiben der Abgabepflichtigen vom 19. August 2009) wie eine detaillierte Angabe des anzuwendenden Wertindex.

Einer solchen Vereinbarung fehlt es somit an einem der wesentlichsten, für ein Dauerschuldverhältnis jedoch grundlegendem Kriterium der Festlegung einer zeitlichen Komponente für das Bestehen des Rechtsverhältnisses. Der Abschluss eines Mietvertrages ohne Festlegung dessen zeitlicher Beschränkt- bzw. Unbeschränktheit ist unter Fremden denkunmöglich, ist doch sowohl für den Vermieter als auch den Mieter ua. auf Grund der sich hieraus ergebenden rechtlichen Konsequenzen eine derartige Vertragsklarheit und Rechtssicherheit geradezu von entscheidender Bedeutung. Des Weiteren sind auch die fehlende Bezeichnung des anzuwendenden Wertindex sowie die unterlassenen Vereinbarungen über ua. Instandhaltungen, Erhaltungen oder Veränderungen auch im Hinblick auf die von Name_Geschäftsführer vorgenommenen Investitionen in die Wohnung (ua. Einbau einer Küche oder Badezimmereinrich-

tung) im allgemeinen Wirtschaftsleben ungewöhnlich, stellen diese doch sowohl unter Fremden üblicherweise vereinbarte Vertragsbestandteile als auch wesentliche Vertragspunkte für einen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Vertragsinhalt dar.

B4 c.) Die Berufungswerberin gab im Schreiben vom 19. August 2009 die Höhe des Mietzinses mit brutto 1.100,00 € an. Name_Geschäftsführer zahlte der Abgabepflichtigen ab Dezember 2009 einen monatlichen Mietzins von brutto 1.500,00 € (siehe ua. Konto „Erlöse Miete 10%“, Darlehenskontoauszug der Berufungswerberin bei der Bank_A sowie die Angaben der steuerlichen Vertreterin zum Schreiben vom 12. März 2012). In der mündlichen Berufungsverhandlung vom 20. April 2012 führte der steuerliche Vertreter unter Verweis auf die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2009/2010 aus, die (brutto) Miete von 1.500,00 € würde zudem die Betriebskostenzahlungen des Name_Geschäftsführer enthalten.

Im vorliegenden Fall liegen differierende Angaben der Berufungswerberin über die Höhe des vereinbarten Mietzinses vor, zumal auch eine Kürzung des aktenkundigen Zahlungsbetrages von 1.500,00 € um die pauschalen monatlichen Betriebskostenvorschreibungen in Höhe von brutto 234,27 € (Betriebskosten Wohnung) bzw. brutto 250,91 € (zuzüglich Betriebskosten der zwei Tiefgaragenabstellplätze) nicht den erklärten Mietzins laut Schreiben vom 19. August 2009 (brutto 1.100,00 €) ergeben würde. Die Berufungswerberin war nicht in der Lage, die Ursache des Differenzbetrages nachvollziehbar aufzuklären. In der mündlichen Berufungsverhandlung vom 20. April 2012 konnte der steuerliche Vertreter dazu lediglich auf eine offenbar nachträglich vereinbarte Mietzinserhöhung verweisen.

Die Abgabepflichtige tätigte im laufenden Veranlagungs- und Berufungsverfahren abweichende Angaben über die Höhe des mündlich vereinbarten Mietzinses und konnte der Abgabenbehörde keine nachvollziehbare bzw. belegbare Vereinbarung über die Höhe des Mietzinses darlegen bzw. glaubhaft machen. Nach der Aktenlage erscheint selbst der Berufungswerberin als Vermieterin die Höhe des vereinbarten Mietzinses nicht bekannt zu sein, sodass offensichtlich ist, dass es dem behaupteten Mietvertrag auch an einem eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Vertragsinhalt betreffend die Mietzinshöhe mangelt. Sowohl eine fehlende Vereinbarung über die Mietzinshöhe als auch eine – vom steuerlichen Vertreter in der mündlichen Berufungsverhandlung vom 20. April 2012 vorgebrachte - nachträgliche Änderung des Mietzinses nach Mietvertragsabschluss zu ausschließlichen finanziellen Lasten des Mieters sind fremdunüblich. Nach allgemeiner Lebenserfahrung kann ausgeschlossen werden, dass ein Mieter einem fremden Vermieter über die vertragliche Vereinbarung (brutto 1.100,00 € laut Schreiben vom 19. August 2009) hinausgehende Zahlungen leistet oder nach Mietvertragsabschluss seine Zustimmung zu einer Mietzinserhöhung erteilt.

B4 d.) Name_Geschäftsführer erbringt die monatlichen Zahlungen in Höhe von 1.500,00 € unter der Bezeichnung „Tilgungsrate“ direkt auf das Darlehenskonto der Berufungswerberin bei der Bankinstitut_A, über welches die Tilgung des für die Anschaffung der Wohnung aufgenommenen Kredites erfolgt (siehe Kreditvertrag vom 4. Juni 2009). Die monatliche (Rück)Zahlungsverpflichtung der Abgabepflichtigen, welche sowohl Zinsen- als auch Tilgungsanteil enthält, beträgt laut Kreditvertrag vom 4. Juni 2009 1.544,40 €.

Für den Senat besteht kein Zweifel daran, dass sich die tatsächlichen Zahlungen des Name_Geschäftsführer offensichtlich an der Rückzahlungsverpflichtung der Berufungswerberin laut Kreditvertrag vom 4. Juni 2009 orientieren und auf Grundlage dieser vom Geschäftsführer in der nunmehrigen Höhe vorgenommen werden. Eine hierdurch begründete „Mietzinsanpassung“ ist nicht fremdüblich.

B4 e.) Ergänzend wird ausgeführt, dass eine unterlassene Ausfertigung eines schriftlichen Mietvertrages aus Gründen gebührenrechtlicher Aspekte (siehe Berufung vom 7. Oktober 2009) nach Ansicht des Senates ebenso keine fremdübliche Vorgangsweise eines Vermieters darstellt, wird doch nach allgemeiner Lebenserfahrung der Mieter vertraglich zur Übernahme dieser Kosten (Vertragserrichtungskosten und –gebühren) verpflichtet. Ein Verzicht des Vermieters auf Schriftlichkeit ausschließlich zur Reduzierung bzw. Verhinderung der hierdurch auflaufenden Ausgaben des Mieters auf Kosten der Vertragssicherheit steht in Widerspruch zu dessen Interessenslage und ist im gegebenen Fall lediglich durch die Nahebeziehung der Vertragsparteien erklärbar.

B5.) Die Bauträgerin übergab der Berufungswerberin als Käuferin im Juni 2009 die streitgegenständliche Wohnung. In Folge wurde diese an Name_Geschäftsführer zur Vornahme der Ausstattung mit Küche, Karniesen, Badezimmereinrichtungen und ähnlichem überlassen, wobei die Einrichtung der Wohnung zur Gänze vom diesem privat finanziert wurde. Die Bezugsfertigstellung war im Herbst 2009 gegeben; die Abgabepflichtige vermietete nach eigenen Angaben die Wohnung ab Oktober 2009 an Name_Geschäftsführer (siehe die von der Abgabepflichtigen unwidersprochenen Feststellungen des Finanzamtes in den händischen Begründungen zum Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für den Monat Juni 2009 vom 25. September 2009 und zum Umsatzsteuerbescheid 2009 vom 12. Jänner 2011 sowie Schreiben vom 19. August 2009 und Vorhaltsbeantwortung vom 7. Juli 2011).

Die Abgabepflichtige als Vermieterin überließ nach eigenen Sachverhaltsdarstellungen Name_Geschäftsführer als zukünftigem Mieter die Räumlichkeiten erhebliche Zeit vor Beginn des behaupteten Mietverhältnisses im Oktober 2009, nämlich bereits im Juni 2009 für die Dauer der Einrichtung. Eine unentgeltliche bzw. nicht abgegoltene Übergabe eines Mietobjektes an den Mieter bereits ca. drei Monate vor Beginn des Mietverhältnisses zur persönlichen

Nutzung erscheint jedoch dem Senat auf Grund des langen Zeitraumes (Juni bis September 2009) vollkommen fremdunüblich. Entgegen den Ausführungen des steuerlichen Vertreters kann eine solche Vorgangsweise nicht als „nicht unüblich“ angesehen werden, handelt es sich hierbei doch nicht um eine Vermietung von Geschäftsräumlichkeiten, deren betriebliche Nutzung erst durch betriebsspezifische und –notwendige Um- und Einbauten ermöglicht wird, sondern um eine ausschließlich für Wohnzwecke gewidmete Wohnung, deren Bezugsfertigstellung im Wesentlichen lediglich von der Möblierung abhängig ist.

B6.) Die Berufungswerberin datiert den Beginn des Mietverhältnisses mit Oktober 2009. Der Jahresabschluss des Wirtschaftsjahres 2008/2009 (zum 31. Oktober 2009) weist keinen Mietertrag aus, sondern erbrachte Name_Geschäftsführer laut Konto „Erlöse Mieten 10%“ seine Mietzinszahlungen erstmals zum 1. Dezember 2009 an die Abgabepflichtige. Die Berufungswerberin machte im Wirtschaftsjahr 2008/2009 steuerlich keine Absetzung für Abnutzung (AfA) aus dem gegenständlichen Wohnobjekt geltend. Das (betriebliche) Darlehenskonto der Abgabepflichtigen bei der Bank_A, Kt.Nr., weist ab 3. Oktober 2011 monatliche, als „Tilgungsrate“ titulierte Gutschriften des Name_Geschäftsführer im Betrag von 1.500,00 € aus.

Hätte das Mietverhältnis tatsächlich im Oktober 2009 begonnen, so hätte die Abgabepflichtige im Jahresabschluss zum 31. Oktober 2009 einen entsprechenden Mietertrag ausweisen müssen (Betriebsleistung laut Gewinn- und Verlustrechnung zum 31. Oktober 2009 jedoch 0,00 €). Der AfA-Zeitraum beginnt grundsätzlich mit der Inbetriebnahme des Wirtschaftsgutes (Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, 2012, § 7 Rz 71), sodass im vorliegenden Fall bei Mietbeginn im Oktober 2009 die Absetzung (Halbjahres-AfA) erstmals im Wirtschaftsjahr 2008/2009 geltend zu machen gewesen wäre, von der Abgabepflichtigen jedoch unterlassen wurde.

Auf dem betrieblichen Darlehenskonto der Berufungswerberin scheinen schon im Oktober und November 2009 „Tilgungsraten“ des Name_Geschäftsführer (in Höhe von je 1.500,00 €) auf; diese wurden in den Aufzeichnungen der Berufungswerberin aber nicht als Erlöse erfasst. Nach den Aufzeichnungen hätte ein Mietverhältnis vielmehr erst mit Dezember 2009 begonnen. Festzustellen ist somit, dass im maßgeblichen Streitzeitraum (Wirtschaftsjahr 2008/2009) der Bestand eines Mietverhältnisses auch in den Büchern der Berufungswerberin nicht zum Ausdruck gekommen ist.

B7.) Zu den Betriebskosten der Wohnung hat die Berufungswerberin vorgebracht, dass diese „vom Hotelkonto“ aus an die Hausverwaltung geleistet und dem Verrechnungskonto Name_Geschäftsführer angelastet würden (siehe Schreiben vom 12. März 2012). Im Wirtschaftsjahr 2008/2009 erfolgte Belastungen des Name_Geschäftsführer mit den Betriebskosten der Wohnung sind aus den vorgelegten Buchhaltungsunterlagen nicht

ersichtlich. Eine „Vorfinanzierung“ der vom Mieter zu tragenden Betriebskosten wäre keinesfalls fremdüblich.

B8.) Angesichts der oben geschilderten Sachlage und Umstände liegt es für den Senat auf der Hand, dass offensichtlich weder die Berufungswerberin noch Name_Geschäftsführer auf eine konkrete rechtsgeschäftliche Regelung wechselseitiger Rechte und Pflichten wie auch auf eine tatsächliche vereinbarungsgemäße Umsetzung der (behaupteten) Vermietung Wert gelegt haben. Dies vor allem auch deshalb, da der Ankauf der gegenständlichen Wohnung augenscheinlich für Wohnzwecke des Name_Geschäftsführer bestimmt war und ein Anbieten am Markt bzw. eine Vermietung an eine fremde Person nie beabsichtigt war (siehe Schreiben vom 7. Juli 2011).

In Würdigung aller Umstände hält der Senat den Abschluss eines Mietvertrages zwischen der Berufungswerberin (als Vermieterin) und ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer Name_Geschäftsführer (als Mieter) nicht als erwiesen. Ein Mietverhältnis war nicht ernsthaft beabsichtigt, zumal weder der im Schreiben vom 19. August 2009 geschilderte Inhalt noch der anschließende Vollzug der (angeblich mündlich getroffenen) Vereinbarung in einer Art und Weise erfolgten (siehe vor allem die wechselnden Angaben über die Mitzinshöhe), wie dies unter Fremden üblich gewesen wäre. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass die Tilgungsraten auf das Darlehenskonto der Berufungswerberin von Name_Geschäftsführer erbracht werden; diese Zahlungen sind vielmehr als Einlagen des Gesellschafter-Geschäftsführers in „seine“ Gesellschaft zu erklären.

B9.) Rechtlich folgt daraus, dass die Abgabepflichtige und Name_Geschäftsführer nicht als Partner eines Leistungsaustausches im Sinne des [§ 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) gegenüberstanden. Die Berufungswerberin übte im Hinblick auf die gegenständliche Überlassung der Räumlichkeiten an Name_Geschäftsführer keine unternehmerische (wirtschaftliche) Tätigkeit im Sinne des [§ 2 UStG 1994](#) (bzw. des Art. 9 MwStSyst-RL) aus. Ihr kommt folglich nicht das Recht auf einen Vorsteuerabzug gemäß [§ 12 UStG 1994](#) (Art. 167 MwStSyst-RL) zu.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 10. Mai 2012